



ADMINISTRAÇÃO DE CUSTOS

2009. ISSN 1984-6975 (online). ISSN 1517-8900 (Impressa)

GESTÃO ESTRATÉGICA HOSPITALAR: APLICAÇÃO DE CUSTOS NA SAÚDE

HOSPITAL STRATEGIC MANAGEMENT: THE USE OF COSTING PROCESS IN HEALTH

Márcio Augusto Gonçalves
Universidade Federal de Minas Gerais

Jaime Indelicato Zac
Universidade Federal de Minas Gerais

Cyntia Aparecida de Amorim
Universidade Federal de Minas Gerais

Data de submissão: 08 jun. 2009 . **Data de aprovação:** 26 nov. 2009 . **Sistema de avaliação:** Double blind review . Universidade FUMEC / FACE . Prof. Dr. Cid Gonçalves Filho . Prof. Dr. Luiz Cláudio Vieira de Oliveira . Prof. Dr. Mário Teixeira Reis Neto

RESUMO

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa que teve como objetivo a construção de uma base de conhecimento a partir da aplicação do Activity-Based Costing (ABC) como ferramenta de implementação de estratégia em uma organização hospitalar. Especificamente, foi estudado o desenho e custeamento dos processos para dar sustentação, num segundo momento, à acreditação hospitalar (ONA) e à "competitividade" por custos proposto no Mapa Estratégico da Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais (FHEMIG), para o caso do bloco cirúrgico do Hospital Maria Amélia Lins (HMAL) da FHEMIG. Dentre as conclusões, destacam-se: o custeio ABC apresenta informações muito mais específicas e exatas do que o atual sistema de custeio por absorção aplicado no Hospital, e, o custeio ABC permite identificar problemas que ocorrem em toda a estrutura de gestão, uma vez que, envolve todo o desenho de processos críticos internos.

PALAVRAS-CHAVE

Gestão Estratégica Hospitalar. Activity-Based Costing. Gestão de Custos. Setor Saúde. Economia da Saúde.

ABSTRACT

This article presents the results of a survey that aimed to build a base of knowledge from the application of Activity-based costing (ABC) as a tool for implementing strategy in a hospital organization. In this case, the design and costing processes to support, in a second time, the hospital accreditation (ONA) and "competitiveness" of costs proposed in the Strategic Map of Hospital Foundation of Minas Gerais (FHEMIG). The research was based on a descriptive case study at the Hospital Maria Amélia Lins (HMAL) which is part of FHEMIG, focusing on the Surgical Block. The next stage of this research will be a Panel of Experts. The main conclusions were: the costing ABC provides information more specific and accurate than the current system of costing per absorption applied in the hospital, and, the ABC costing identifies problems that occur across the management structure, since it involves the entire design of critical internal processes.

KEYWORDS

Hospital Strategic Management. Activity-based costing. Cost Management. Health Sector. Health Economy.

INTRODUÇÃO

O sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC (do original em inglês Activity-Based Costing) busca uma visão mais orgânica da instituição na origem e formação de custos dos eventos, procedimentos, pacotes, recursos, alocações, transações e, principalmente, processos, por meio de visão sistêmica. Trata-se da construção do custo e assegura uma abordagem inovadora, não por funções ou centralizações em áreas administrativas, de natureza mais tópica. A partir daí, por meio de refinamentos sucessivos, o ABC cobra o mapeamento destes processos através da geração de números e dos mecanismos que conduziram a estes números. Isso o caracteriza, no seu desenho fundamental, como uma obediência à abstração e modelagem *bottom-up* de concepção de sistemas. No setor saúde, é imprescindível, para a

acreditação hospitalar, um certificado de padronização de processo semelhante ao ISSO, voltado para estabelecimentos de saúde. Gera um conjunto de informações, uma base de conhecimento sólida e eficaz tanto para o desenvolvimento gerencial quanto para a aplicação de outros instrumentos de gestão vinculados a desempenho e de reconhecida utilidade empresarial.

As informações geradas pelo ABC e, portanto, instrumentos com essa natureza, são mais que um outro fator de produção. A informação e, por consequência, os processos geradores e consumidores passam a ser os recursos que permitem a efetiva combinação e utilização dos outros fatores de produção. Por uma questão de ênfase de direcionamento de desempenho, a informação é, de fato, o meta-recurso que coordena a mobilização de outros ativos com a finalidade de melho-

rar a performance organizacional. O ABC contribui, de forma significativa, para que tal fato possa ser verificado, pois torna possível, então, o alinhamento estratégico com as operações via associação de recursos humanos, equipamentos e matéria-prima por cada atividade individualizada dentro da organização, por exemplo. Dada a riqueza da base de conhecimento e informações obtidas, percebe-se que os custos propriamente ditos acabam se transformando em parcela de um produto final gerencial muito mais amplo e possível. Evidentemente que o ABC se torna também eficaz em empresas orientadas para posicionamento em liderança de custos ou mesmo diferenciação, ou que operam em regime de *commodities*, customização de massa e por execução de serviços especiais, uma vez que lidam com processos.

Dois questionamentos interdependentes foram feitos para orientar este trabalho: como identificar as melhores práticas, heurísticas maiores e informações determinantes da excelência em gestão hospitalar? Como determinar os custos associados aos processos heurísticos gerados e consumidores de recursos através do método ABC, que se agregam em procedimentos e, ou, produtos hospitalares dentro da mesma lógica do modelo?

A justificativa e relevância da aplicação do ABC em custos hospitalares, bem como a aplicação de seus resultados, estão fundamentadas na importância da eficaz aplicação dos gastos e investimentos praticados e no expressivo número de atendimentos do setor saúde, e na contínua discussão sobre a falta de recursos financeiros nos hospitais. É importante observar que os números são tão significativos que o país se preocupou e dedicou uma contribuição compulsória especial para auxiliar a cobertura destes gastos, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), que quase assumiu um caráter definitivo. Com a cobrança sobre a origem e resultados das aplicações de recursos públicos, torna-se bastante relevante que estudos do desempenho das

aplicações desses recursos sejam uma preocupação efetiva de gestores.

Assim, o ABC, de forma mais inovadora, estrutura e organiza os custos de acordo com atividades que podem ser entendidas como ações constitutivas elementares e componentes de processos. Processos são sequências destas atividades que gozam de uma procedência para se alcançar um objetivo (com risco ou não). Assim, por exemplo, comprar materiais, contratar funcionários, avaliar satisfação dos clientes etc., são atividades de processos, que, no geral, compreendem mudanças de estado de sistemas que consomem recursos da organização em sentido geral, através de pessoal, materiais, informações, equipamentos, recursos tangíveis e intangíveis (NAKAGAWA, 1994; LEONE, 1995; MARTINS, 2003).

Por sua vez, os sistemas tradicionais de custeio definem modelos funcionais ou mesmo áreas físicas como base de trabalho, por exemplo, centros de custos e centros de receitas. Então, na perspectiva do ABC, esta forma de visão organizacional cederia lugar à visão por sistemas e processos, o que o torna gerencialmente mais eficaz e contemporâneo. Assim, a ideia de “espaço físico” ou departamento ou centro de custo é, a princípio, abandonada para dar lugar à ideia de processos e sistemas, estes consistindo em conjuntos de atividades. As atividades, por sua vez, são conjuntos de procedimentos ou tarefas que consomem recursos. É importante observar que, por ser uma unidade de trabalho mais elementar, o processo ABC gera o custo por centro de custos (MARTINS, 2003).

Os processos executados possuem a racionalidade objetivamente construída. Nesse sentido, seriam heurísticos: tentativas de se chegar a um resultado com efetividade por meio da soma de eficiência e eficácia, pois os gestores estariam desempenhando as melhores práticas. Assim, no caso do ABC, todo o fluxo de trabalho da organização é definido na forma de processos que ul-

trapassam as fronteiras dos “setores” ou “departamentos” e as funções administrativas. Como cada processo é dividido em unidades básicas, todo o fluxo de trabalho da organização é estruturado na forma de atividades que são desvinculadas dos setores onde são realizadas, principalmente porque os processos não se limitam a determinados departamentos ou “respeitam” as fronteiras departamentais. Portanto, o ABC permite que se construa o custeio por absorção e por centros de custos.

A amplitude da estruturação das atividades é variável, sendo que alguns produtos podem ser as próprias atividades, por exemplo, a triagem de pacientes no atendimento médico. Outros produtos, em sua maioria, são o resultado de várias atividades agrupadas: um quilograma de roupa lavada ou um transplante de rim. Esta possibilidade de agrupamento das atividades e produtos de maneiras variadas é, também, um grande diferencial do sistema ABC. Outro diferencial do ABC é a redução substancial da prática do rateio de custos, característica usada pela metodologia de centros de custos. Em alguns casos, entretanto, torna-se necessário fazer concessões acerca de itens com impossibilidade de mensuração, por falta de padrão ou técnica já determinada. É importante ressaltar que o critério de alocação de custos do Sistema ABC elimina ou minimiza a imprecisão das informações.

O objetivo principal da pesquisa foi a construção de uma base de conhecimento a partir da aplicação do sistema de custeio ABC, que fosse empregável em organizações hospitalares para custear procedimentos, produtos e serviços e subsidiar o desenvolvimento gerencial. Para a aplicação do modelo proposto foi desenvolvido um estudo em uma organização hospitalar da rede pública, Hospital Maria Amélia Lins (HMAL), tendo os seguintes objetivos específicos: definir um grupo piloto de procedimentos, produtos e serviços hospitalares que fossem significativos do ponto

de vista gerencial, em consonância com a necessidade e perspectivas dos decisores hospitalares; aplicar o modelo ABC nestes procedimentos, bens e serviços por meio de um desenho metodológico específico e gerar a base de conhecimento.

MÉTODOS DE CUSTEIO

Os conceitos e técnicas de contabilidade de custos têm como foco as empresas industriais ou prestadoras de serviços, porque a contabilidade de custos nasceu na Revolução Industrial. Antes dela, as operações resumiam-se, basicamente, em comercialização; o custo era limitado apenas ao valor de aquisição das mercadorias a serem revendidas, os gastos administrativos e comerciais eram considerados como despesas periódicas (PADOVEZE, 2003). Os custos de produção ou fabricação surgiram quando as empresas passaram a adquirir matéria-prima para transformar em novos produtos, resultantes da agregação de diferentes materiais e esforços de produção (BRUNNI; FAMÁ, 2008).

Leone (2000, p. 20) define contabilidade de custo como “o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”. Os objetivos básicos da Contabilidade de Custos estão fortemente ligados aos objetivos dos sistemas de custos: custeio de produtos para avaliação de estoques e determinação dos custos; confecção de relatórios internos para planejamento, controle de operações rotineiras e confecção de relatórios internos para auxílio à tomada de decisões (BORNIA, 1997).

Com a contabilidade de custos surgiram os Métodos de Custeio, que determinam a maneira como os custos devem ser alocados aos produtos, isto é, como deve ser feito o custeio dos produtos, quanto a seus custos e despesas, embasando-se na classificação e comportamento dos

mesmos. Padoveze (2003) classifica os métodos de custeio em: custeio por absorção e custeio variável, considerados como metodologias básicas. Metodologia mais antiga é apresentada pelo Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit (RKW) e outra, mais moderna, como o custeio ABC.

O custeio por absorção é o mais utilizado por atender os critérios contábeis, societários e fiscais na apresentação de relatórios externos. Além disso, incorpora os custos fixos e indiretos aos produtos, traduzindo esses gastos em custo unitário através de procedimentos de rateio das despesas e alocação aos diversos produtos e serviços. O método de custeio variável é utilizado para fins internos e gerenciais, caracterizado pela separação entre os custos fixos e variáveis. Aloca aos produtos apenas os custos variáveis apurando, assim, a margem de contribuição que é muito utilizada no processo decisório, os custos fixos são subtraídos da margem de contribuição total sem rateios. O método de custeio alemão, conhecido como RKW, é definido por Padoveze (2003, p. 328): "o RKW, muito pouco utilizado atualmente (e também não-recomendado), tem por procedimento ratear e alocar aos custos unitários as despesas financeiras, além de todos os outros gastos". Por fim, tem-se o ABC, que apresenta, como uma das principais características, identificar as atividades desenvolvidas dentro de uma organização e, em seguida, identificar o consumo dessas atividades pelos produtos produzidos ou serviços prestados. Este sistema procura rastrear os custos das organizações para analisar e monitorar as rotas de consumo dos recursos diretamente identificáveis com suas respectivas atividades e destas para os produtos ou serviços da organização.

Métodos de Custeio ABC

De acordo com Nakagawa (1994), o método ABC existe desde o final do século passado. Outros registros históricos mostram que este método já era bastante conhecido e usado na década

de 60. O uso do ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. Taylor, Fayol, Elton Mayo, e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica, fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organização do trabalho. No Brasil, os estudos e pesquisas sobre este método tiveram início em 1989 e, a partir daí, o ABC vem apresentando grande difusão, tornando-se objeto de estudo de muitos pesquisadores.

Tradicionalmente, os gastos indiretos são considerados um problema para as organizações, não só pela insegurança da sua apropriação aos objetos de custeio como também pela dificuldade da compreensão das suas causas e do seu comportamento. Devido à predominância dos custos com mão-de-obra direta na composição geral dos gastos empresariais, as consequências da má resolução desse problema permaneceram dentro de limites toleráveis. Isto é, materiais e mão-de-obra, diretamente atribuídos aos produtos ou serviços garantiam a apropriação aceitável da maior parte dos gastos. Dessa forma, os demais itens classificados como custos indiretos não comprometiam o custeio de produtos e serviços.

Com os avanços tecnológicos e o consequente declínio dos custos diretos, a situação tende a se inverter, ou seja, os gastos indiretos tendem a ter uma maior participação nos gastos totais. Dessa forma, se continuarem aplicando os métodos de custeios tradicionais no momento de alocação dos custos, a maior parte dos gastos totais das empresas, com exceção os custos dos materiais diretos, ficaria sujeita a ser rateada entre os diversos produtos ou serviços com base em critérios nem sempre adequados e sempre discutíveis. Portanto, as distorções causadas pelos métodos de custeios tradicionais contribuíram para o surgimento do sistema de custeio ABC. Segundo Martins (2003), o ABC é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos

indiretos. É uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

As vantagens que motivam as organizações a utilizarem um sistema de gerenciamento de custos com base no custeio por atividades são: possibilidade de se estabelecer um conjunto de identificadores de desempenho capazes de medir a eficiência e eficácia empresarial sob o aspecto produtivo, comercial e financeiro; eliminação/redução de atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente; apuração e controle dos custos reais de produção e, principalmente, dos custos indiretos de fabricação; identificação e mensuração dos custos da não qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação); possibilidade de se identificar os produtos e clientes mais lucrativos; geração de informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades; e melhoramento substancial da base de informações para tomada de decisões.

Os Componentes do ABC e suas Definições

O sistema ABC envolve a mensuração dos recursos produtivos de uma empresa e sua alocação às atividades constitutivas de um produto ou serviço. Para o melhor entendimento deste método, torna-se necessária a conceituação dos componentes do custeio ABC. São eles: atividade, hierarquia dos elementos, e direcionadores de custos de recursos e de atividades.

De acordo com Brimson (1996, p. 62), "uma atividade é uma combinação de pessoas, tecnologia, matérias-primas, métodos e ambiente para gerar determinado produto ou serviço. Descreve o que uma empresa faz: a forma como o tempo

é gasto e os resultados do processo". O gerenciamento de atividades é um método que as empresas devem levar em conta, uma vez que é utilizado para sustentar uma vantagem competitiva. A contabilidade por atividade é um processo de acumulação e rastreamento de custos para as atividades da empresa, proporcionando o *feedback* dos resultados reais comparados com o custo planejado. Outro fator que se deve levar em conta é que o sistema de custos por atividade atribui os custos no momento em que realmente ocorrem e não como deveriam ou poderiam ser realizados. Já o gerenciamento de custos utiliza as informações de custos e desempenho das atividades para conduzir à formulação de planos estratégicos, decisões operacionais e identificar oportunidades de melhoria (BRIMSON, 1996).

Normalmente, é traçada uma hierarquia entre os vários elementos captados por uma análise do ABC. No topo, se encontra a função, caracterizada por uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade etc.. No segundo nível, encontra-se o processo, que consiste numa sequência ou rede de atividades relacionadas e interdependentes, realizadas para atingir um objetivo específico. Abaixo, estão as atividades, relacionadas entre si, que consomem recursos para produzir saídas físicas. Depois, se encontram as tarefas que definem a maneira como uma atividade é realizada. E, por último, tem-se a operação, a menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade (NAKAGAWA, 1994; HONG, 1997). A FIG. 1 ilustra a relação hierárquica que se estabelece entre os vários elementos que podem ser captados por uma análise do ABC.

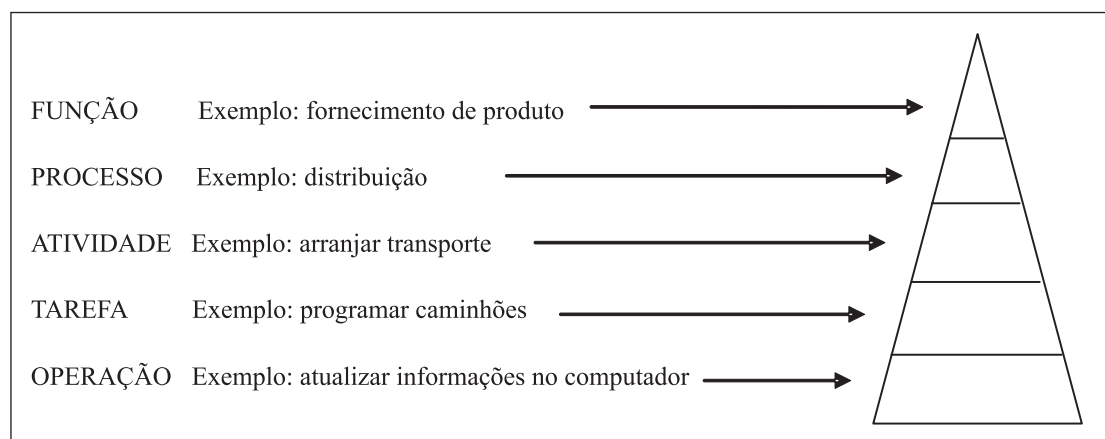


FIGURA 1 – Hierarquia dos elementos de análise do ABC

Fonte: HONG, 1997, p. 47.

A grande diferença do ABC em relação aos demais sistemas de custeio tradicionais se dá pela forma e escolha dos direcionadores de custos; logo, é indispensável a sua conceituação. Martins (2003) define direcionador de custos como o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Existem dois tipos de direcionadores: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. O primeiro identifica como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, demonstrando a relação entre os recursos gastos e as atividades. O segundo identifica como os produtos consomem atividades para custear produtos, indicando a relação entre as atividades e os produtos. Os direcionadores de custos são relacionamentos causais existentes entre o consumo de recursos e as atividades desenvolvidas e, posteriormente, entre essas atividades e os produtos. No Sistema ABC, esses relacionamentos é que fornecem as bases para relacionar os custos dos recursos consumidos aos produtos finais.

SISTEMA DE CUSTO BASEADO EM ATIVIDADES, INFORMAÇÃO PARA BASE DE CONHECIMENTO E GERÊNCIA HOSPITALAR POR MEIO DE DECISÃO

A visão sistêmica dos processos da organização é defendida por diversos autores (DAVENPORT, 1994; ANSOFF; MCDONNEL, 1993). Esta visão modifica o entendimento da empresa como um conjunto de departamentos ou centros, para uma forma de visão por processos, mais matricial e orgânica. Os processos organizacionais não reconhecem as barreiras departamentais (BRIMSON, 1996). Em se tratando de empresas prestadoras de serviços, esta visão é essencial, pois a multiplicidade impõe abordagens únicas de custo para cada produto. Caso não aconteça, haverá o desvirtuamento completo do custo obtido. Este engano não gera informações imprecisas, mas, isto sim, informações erradas que, por sua vez, com certeza, geram decisões impróprias (GONÇALVES, 1996).

O ABC é relativamente simples. Baseia-se na visão sistêmica da empresa e a fragmentação

destes sistemas ou processos em atividades. Em seguida, faz-se a apropriação dos custos de cada uma destas atividades independentemente. Cada uma destas atividades gerará informação gerencial para subsidiar a tomada de decisão. Assim, pode-se observar uma função importante do ABC, a discriminação das atividades que agregam valor ao produto daquelas que são de apoio ou que não agregam valor ao produto final (MARTINS, 2003; BRUNI; FAMÁ, 2008).

As atividades são executadas em função de cada cliente ou usuário em particular, no que diz respeito à fabricação, produção, comercialização e distribuição de produtos. No caso de custos hospitalares, tema central deste trabalho, cita-se o atendimento médico dedicado a cada tipo particular de paciente (GONÇALVES, 1996; GONÇALVES; TEIXEIRA; FROES, 1998). O custo é dado pelas várias atividades que compõem os processos. "Utilizando bases específicas de alocação de custos para cada atividade, esse sistema vem permitindo mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos por cada produto durante o processo de sua manufatura" (NAKAGAWA, 1994, p.38). No caso de pacientes, são consideradas todas as atividades que o cercaram durante seu atendimento.

O objetivo da obtenção de custos mais próximos do real é a geração de informações para a base de conhecimento e mapeamento de processos visando essencialmente o apoio à tomada de decisões gerenciais. Estas informações, tomadas em separado ou em conjunto com outras, são a base da vantagem competitiva e produtiva de todas as organizações (FLEURY; BELMARTINO; BARIS, 2000). "A Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações que recebe dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais" (LEONE, 1995, p.17). Com efeito, a base de conhecimento gerada a partir do ABC terá influência em todos os níveis e

áreas organizacionais e disponibilizará informações para o desenvolvimento gerencial eficaz por meio de sistemas de informações (NAKAGAWA, 1994).

O conceito de conhecimento possui um sentido mais profundo que o de informação. Ressalte-se a definição de conhecimento de Tsoukas (1995), de que conhecer é, de certa forma, o processo de compressão e de internalização de informações recebidas do ambiente e que podem ser combinadas de forma a gerar mais conhecimento e, conseqüentemente, serem repassados os ambientes. A ênfase aqui se coloca, portanto, naquilo que é de fato apreendido e integrado como restante do conhecimento do decisor para aplicação de tecnologias de gestão contemporâneas reconhecidamente eficazes.

Ao fazer uma transposição por analogia, tem-se no método ABC um modelo ideal para o trabalho de acompanhamento das informações sobre a formação do custo e, conseqüentemente, o mapeamento dos processos, enquanto outros modelos nos dão as informações sobre o custo final simplesmente (LEONE, 2000; MARTINS, 2003; NAKAGAWA, 1994). As vantagens vão desde a possibilidade de intervir diretamente no processo e, conseqüentemente, na forma incremental do custo, até a composição do custo de um produto final com inúmeras variações possíveis. Pelo agrupamento das atividades concretizadas; já se poderá ter uma primeira composição deste custo. Assim, pode-se ter os resultados de cada atividade mapeados e controlados como itens de verificação e não apenas os tradicionais itens de controle. Neste momento, considera-se o enfoque da informação e da decisão em organizações como elemento-chave para justificar a metodologia desenvolvida na pesquisa.

De acordo com Lima (1992), ao considerar que as decisões tomadas nas organizações são relativas, principalmente, à obtenção e distribuição de recursos, pode-se estabelecer certa diferença entre tipos de decisões relacionadas com uma escala ou cada espécie de recurso. O autor

afirma que essa escala – a diferença entre os tipos de decisões sobre cada recurso – é um dos fatores determinantes da natureza das decisões, a qual será utilizada como meio para classificar-se o planejamento nas organizações. Portanto, a hierarquia é um meio de categorizar as decisões de acordo com sua magnitude e importância.

Assim, as decisões se classificam em: estratégicas, táticas e operacionais, configurando três diferentes níveis na hierarquia de planejamento, que são: Planejamento Estratégico, Controle Gerencial e Controle Operacional. Ao se observar a conexão planejamento ou controle para os níveis estabelecidos, considera-se que as duas alternativas coexistem no mesmo nível, sendo uma predominante. Um dos objetivos básicos em se classificar decisões em uma hierarquia de planejamento é permitir o estudo das ligações entre as decisões, de forma a entender melhor suas consequências em uma ou outra área, em um ou outro nível, sobretudo no que se refere à formação do custo. No cômputo geral, este cenário propicia a aplicação das tecnologias de gestão com enfoque sistêmico.

Simon (1979) mostrou que, para solução de qualquer problema de decisão em atividades empresariais, científicas ou artísticas distinguem-se três fases fundamentais: Inteligência ou Levantamento (percepção da necessidade da decisão ou oportunidade), caracterizada pela busca, interpretação e abastecimento de fatores relevantes para a decisão, que podem ser dados, informações, conhecimento; Projeto ou Desenvolvimento, que consiste na seleção da metodologia a ser utilizada ou na busca de caminhos alternativos em que se tenta obter ganho de resultados locais, e consome volumes significativos de esforços e de recursos; e, Escolha, que trata da linha de ação em que se verifica a tomada de decisão, abandonando outros caminhos e escolhas. O plano de ação estabelecido conduzirá o sistema do estado inicial ao estado final desejado. Uma quarta fase, que poderia ser associada, seria a Imple-

mentação da escolha propriamente dita: é onde se busca efetivamente a mudança de estado do problema. Gerrity ampliou a estrutura básica de Simon, já em 1971, estabelecendo uma quinta – que seria o Controle e, ainda, uma sexta – estrutura do processo de decisão.

As duas primeiras fases estabelecidas por Simon são as que consomem mais recursos financeiros e, simultaneamente, apresentam pouco impacto na tomada de decisão ou solução do problema, se é que apresentam algum. Daí, o ponto mais significativo a ser ressaltado é o fato de se buscar as melhores práticas encontradas em empresas com curva de aprendizagem evoluída, pelo processo chamado de *benchmarking*, em linhas gerais, suprimir as duas etapas iniciais resultando em enorme economia de tempo e recursos financeiros (ROBERTS; SILVESTER, 1996; ELLER, 2000).

As fases mencionadas se aplicam à corrente comportamentalista defendida por Simon (1979). Segundo Rodrigues (1998, p. 2),

três correntes distintas têm servido de base para estudos e análises do processo decisório nas organizações. No entanto, estas três correntes podem ser entendidas mais como uma evolução da teoria das decisões, que, partindo da base racional da teoria econômica, se desdobra, por um lado, numa corrente comportamentalista preconizada por Simon [...], e, por outro, numa corrente política [...].

Este tema, entretanto, não será aprofundado aqui.

METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos, a metodologia utilizada foi a pesquisa descritiva (GONÇALVES; MEIRELLES, 2004; VERGARA, 2007), o método de pesquisa adotado foi o estudo de caso, que contribui significativamente para a compreensão dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos complexos, por intermédio de

uma investigação *ex post facto* de eventos da vida real (YIN, 2001).

A pesquisa descritiva foi realizada nas seguintes fases: (a) Fase qualitativa, com entrevistas com dirigentes hospitalares, e que serviu para identificar os procedimentos, produtos e serviços fundamentais e consumidores de recursos via procedimentos no Bloco Cirúrgico. Foi adotado o modelo de entrevista baseado no método proposto por Gonçalves e Meirelles (2004), de Fatores Críticos de Sucesso (ROCKART, 2001), em duas etapas: uma de levantamento e outra de confirmação; (b) Fase de análise documental: resultante da fase anterior, em que foram analisados os procedimentos, produtos e serviços hospitalares que geralmente constam de prontuários e documentos complementares, que apontam as aplicações e procedimentos heurísticos e os recursos recomendados (YIN, 2001; POZZEBON; FREITAS, 1998); (c) Fase de entrevistas em profundidade e aplicação do custeio ABC. Para mapeamento e validação de processos foram eleitos, como resultante da segunda fase, enfermeiros, médicos e dirigentes para depoimentos sobre os procedimentos adotados, buscando-se as melhores práticas. Essa fase compreende entrevistas sobre processos e informações pertinentes.

Os dados secundários foram coletados na Administração Central da FHEMIG e são referentes ao período de janeiro de 2008 a fevereiro de 2009. A pesquisa apresenta um desenho de atividades desenvolvidas no Bloco Cirúrgico do HMAL, em sete procedimentos ou processos cirúrgicos. Para a obtenção dos procedimentos maiores consumidores de recursos, foi aplicado o Gráfico de Pareto, descrito adiante. Assim, foram definidos como foco deste estudo os seguintes procedimentos: Cirurgia de fratura da Diáfise do Fêmur; Cirurgia de fratura do Acetábulo; Cirurgia de fratura Transtrocanteriana; Cirurgia de redução Cruenta de Afundamento do Malar com Fixação; Cirurgia de enxerto Livre de Pele Total; Cirurgia de Atrodesse Toraco-Lombo-Sacra Posterior (três ní-

veis - inclui instrumentação); Cirurgia de Micro-neurorrafia.

O ESTUDO DE CASO

O Hospital Maria Amélia Lins fica localizado em Belo Horizonte, no Bairro Santa Efigênia; integra o Complexo de Urgência e Emergência da FHEMIG e possui como referência a ortopedia de alta complexidade e cirurgia buco-maxilo-facial. Atualmente, o Hospital conta com especialistas nas áreas de coluna, ombro, quadril, joelho e cirurgia da mão, além de realizar cirurgias artroscópicas, e implantação de fixadores externos e próteses.

Com uma área construída de 2.925m², o HMAL possui 66 leitos e têm capacidade para realizar cerca de 3.000 procedimentos ambulatoriais e 325 cirurgias por mês. O HMAL funciona 24 horas, sendo que o atendimento, no ambulatório e bloco cirúrgico é de segunda a sexta-feira, das 07 às 19 horas; a enfermaria, de 24 horas. O Hospital desenvolve seu trabalho pautado na perspectiva de que sua missão é a de "buscar a excelência na prestação de serviços de saúde incorporado ao complexo de urgência e emergência da Rede FHEMIG, em especial na ortopedia de alta complexidade, formação de novos especialistas e aperfeiçoamento dos profissionais, com ênfase no incentivo ao ensino e à pesquisa". O Hospital busca a humanização da instituição, objetivando o aumento do nível de satisfação do usuário do Sistema Único de Saúde (SUS) e melhoria das condições de trabalho dos servidores, a fim de alcançar a excelência na prestação de serviços de saúde.

O HMAL apresenta o custeio por absorção como método de apropriar os custos aos produtos. Este custeio é voltado ao atendimento das exigências fiscais, porém não é adequado aos controles internos dos processos. Com a utilização deste método, os gestores não conseguem obter informações que os auxiliem na tomada de decisões, inclusive na identificação dos compo-

nentes de custos. Assim, por meio desta pesquisa, gerou-se uma base de conhecimento, a partir da aplicação do ABC em uma cirurgia de coluna. Esta base de conhecimento subsidiou o desenvolvimento da gestão hospitalar e a aplicação de outros instrumentos ou ferramentas de gerenciamento reconhecidamente eficazes.

Dados Coletados

As organizações hospitalares são consideradas complexas, pois compreendem setores de simples e de alta complexidade, envolvendo inúmeros profissionais de diversas áreas o que torna difícil seu gerenciamento de forma eficaz. Assim, optou-se pela aplicação do método ABC somente no Bloco Cirúrgico uma vez que é a atividade mais importante e produtiva do Hospital. Como o HMAL é uma organização que possui uma grande gama de serviços cirúrgicos, este trabalho tem por finalidade apresentar sete cirurgias, cuja escolha se deu através de um Gráfico de Pareto (também chamado de curva ABC), levando em conta as considerações do diretor geral do Hospital. O

que se observa é que uma pequena parte dos itens é responsável pela maior parte dos investimentos (MOREIRA, 2002).

Martins (2005) classifica a listagem em três categorias: a classe A é constituída por poucos itens (até 10% ou 20% dos itens) e o valor de consumo acumulado é alto (acima de 50% até 80%). A classe B é formada por um número médio de itens (20% a 30% em geral) e apresenta um valor de consumo acumulado ao redor de 20% a 30%. Já a classe C é constituída por um grande número de itens (acima de 50%) e o valor de consumo acumulado é baixo (5% a 10%). Logo, foi possível identificar quais processos são mais críticos, considerando seu peso em relação ao total de recursos consumidos. A Tabela 1 demonstra parte do resultado obtido com o desenvolvimento do Gráfico de Pareto no qual consta quantidade, descrição, valores e percentual acumulado de cada cirurgia. Com esta tabela e a orientação do diretor do Hospital, foi possível selecionar as cirurgias. Para exemplificação, é detalhado o Tratamento Cirúrgico de Fratura da Diáfise do Fêmur.

TABELA 1
Demonstração dos Dados Acumulados

#	QUANT.	DESCRIÇÃO	VALOR UNI.	VALOR TOTAL	VALOR ACUM.	% ACUM.
0,70%	55	Tratamento cirúrgico de fratura da diáfise do fêmur	972,97	53.513,35	53.513,35	8,84%
1,41%	26	Tratamento cirúrgico de fratura do acetábulo	1.635,27	42.517,02	96.030,37	15,86%
2,11%	45	Ostectomia de ossos longos exceto da mão e do pé	649,74	29.238,30	125.268,67	20,68%
2,82%	27	Tratamento cirúrgico de fratura transtrocanteriana	972,97	26.270,19	151.538,86	25,02%
3,52%	23	Tratamento cirúrgico de fratura supracondileana do fêmur (metáfise distal)	972,97	22.378,31	173.917,17	28,72%
4,23%	55	Redução cruenta de afundamento do malar c/ fixação	361,33	19.873,15	193.790,32	32,00%
4,93%	31	Enxerto livre de pele total	575,79	17.849,49	211.639,81	34,94%
5,63%	6	Artrodese toraco -lombo-sacra posterior (três níveis - inclui instrumentação)	2.781,70	16.690,20	228.330,01	37,70%
6,34%	12	Microneurorrafia	1.374,56	16.494,72	244.824,73	40,42%
7,04%	19	Tratamento cirúrgico de fratura da diáfise da tíbia	846,36	16.080,84	260.905,57	43,08%
7,75%	9	Artrodese Toraco -Lombo-Sacra posterior (um nível - inclui instrumentação)	1.722,37	15.501,33	276.406,90	45,64%
8,45%	19	Tratamento cirúrgico de pseudartrose/retardo de consolidação	769,41	14.618,79	291.025,69	48,05%
9,15%	5	Artrodese toraco -lombo-sacra posterior (dois níveis - inclui instrumentação)	2.781,70	13.908,50	304.934,19	50,35%
9,86%	52	Retirada de placa e/ou parafusos	225,16	11.708,32	316.642,51	52,28%
10,56%	18	Osteotomia de ossos longos exceto da mão e do pé	645,68	11.622,24	328.264,75	54,20%

Fonte: Elaborado pelos autores.

A coleta de dados foi realizada em duas etapas: entrevistas com auxiliares de enfermagem do bloco cirúrgico, que descreveram cada passo do processo, desde a saída do paciente da internação até a saída da sala de cirurgia, o dados obtidos foram empregados para identificar as atividades mais relevantes que o produto ou serviço requer na sua elaboração; e a segunda etapa visou obter melhor exatidão e especificação dos dados; para tanto, foram selecionados médicos que realizaram cada tipo de cirurgia para verificar o processo descrito.

Identificação e mapeamento das atividades

A identificação das atividades fornece os dados que são o núcleo essencial para a atividade contábil. O resultado da análise das atividades é uma ferramenta que contém uma lista de definição de cada atividade principal executada na organização. As fases do processo foram descritas de acordo com a cirurgia – vale lembrar que, neste trabalho, o processo iniciou-se na saída do paciente em direção à sala cirúrgica.

A Figura 2 apresenta as tarefas necessárias para desenvolver as atividades desta cirurgia, observan-

do-se a rotina do paciente e dos profissionais que fazem parte do processo. Este mapeamento das atividades é parte essencial para o cálculo de cus-

to ABC, pois ajuda os gestores a compreenderem a relação entre as atividades por meio do retrato gráfico dessas relações.

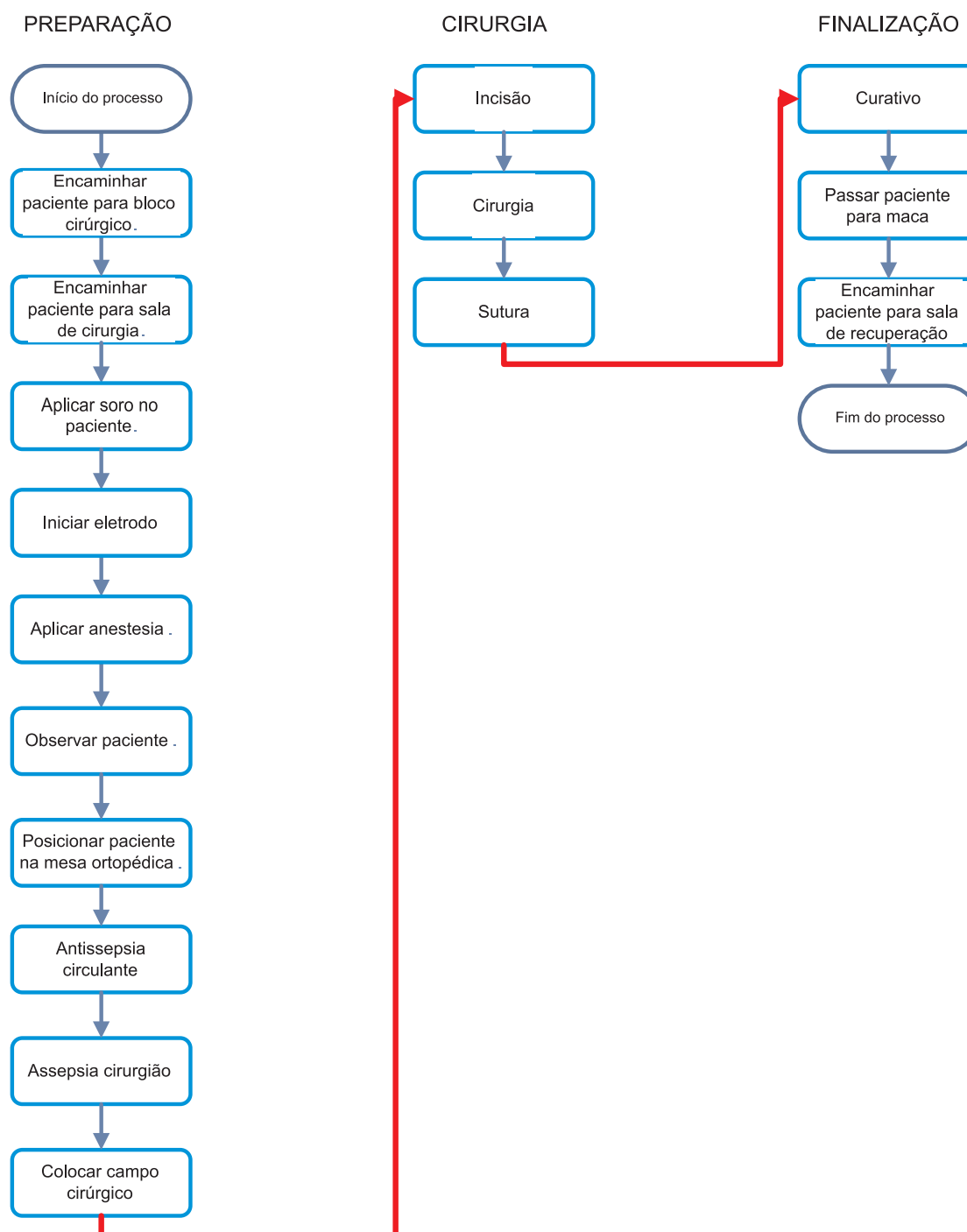


FIGURA 2 – Fluxograma da Cirurgia de fratura da diáfise do fêmur

Fonte: Elaborado pelos autores.

Identificação dos Recursos Consumidos

Esta etapa consistiu no levantamento de dados quanto aos tipos de recursos consumidos no processo, para posterior alocação destes às atividades. Os dados foram divididos em 6 grupos: mão-de-obra, a folha de pagamento de todos os funcionários referente ao Bloco Cirúrgico; Órteses e próteses, pertencendo a este grupo as hastes e parafusos de fixação, porca em titânio, sistema para fixação transversal de titânio e gancho de fixação laminar de compressão; Materiais, que abrange todos os materiais utilizados na cirurgia, como, por exemplo, luvas, agulhas, cateter nasal, atadura de crepom, eletrodos, equipo para administração de soluções composto de lanceta, esparadrapo impermeável, seringa, entre outros; Instrumentos, equipamentos necessários para a realização da cirurgia, que incluem bandeja de limpeza, campos cirúrgicos, caixa de material e cardioscópio; água, energia elétrica e custos indiretos consumidos no processo. Na Tabela 2 são apresentadas as especificações destes custos.

O primeiro grupo de dados foi obtido pelo registro da folha salarial de quatro meses consecutivos, disponibilizados pela FHEMIG. Para o segundo grupo, foi necessária uma entrevista com um funcionário do bloco cirúrgico, e, através dos contratos do Hospital com a distribuidora de órteses e próteses foi possível identificar os custos. Já os materiais foram providenciados por um documento impresso, com o valor de cada material em estoque no almoxarifado. Para o quarto item,

foi obtida uma lista com todos os instrumentos do setor e, logo em seguida, pesquisada a depreciação junto ao fabricante de cada um dos equipamentos. Nessa fase, só foram trabalhados os itens mais significativos. Os custos de água e energia elétrica foram facilmente alcançados na central da FHEMIG, que possui uma planilha de controle específico de quanto cada centro de custo consome. E, por fim, os custos indiretos foram providenciados pela FHEMIG por meio de um relatório emitido pelo Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH). A Tabela 2 apresenta os recursos empregados no processo referente ao mês de dezembro de 2008.

Direcionadores de custos

Identificados os recursos e definidas as atividades do processo, passa-se a estabelecer os direcionadores para apropriar os recursos às atividades. Os direcionadores de recursos são objetos de estudo dos recursos envolvidos no processo. Para definir seu desempenho, é preciso rastrear os recursos até as atividades. Os direcionadores de atividades rastreiam os custos das atividades até o objeto de custo, possibilitando, dessa forma, um maior grau de certeza de sua eficiência na alocação das atividades. Para definir esses direcionadores de recursos, foram analisados cada um dos recursos e as atividades onde tais recursos foram consumidos. O Quadro 1 apresenta os direcionadores de recursos utilizados em todas as cirurgias.

QUADRO 1
Direcionadores de Recursos

RECURSOS	DIRECIONADORES DE RECURSOS
Mão-de-obra	Tempo em Minutos
Órtese e Prótese	Alocação Direta (Quantidade)
Materiais	Alocação Direta (Quantidade)
Instrumentos	Alocação Direta (Quantidade)
Água	Estimativa Gerencial (Tempo)
Energia Elétrica	Estimativa Gerencial (Tempo)
Custos Indiretos	Estimativa Gerencial (Tempo)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Atribuição de custos a cada atividade

Desenhados os processos e conhecendo a duração de cada etapa, os recursos consumidos e instrumentos utilizados em cada atividade do processo, e tendo posse dos custos de todos os elementos, é possível realizar o custeio. Os custos diretos foram calculados pela simples multiplicação do custo pela a quantidade e, para a mão-de-obra foi utilizado o tempo. Em relação à água, energia elétrica e aos custos indiretos foi utilizado como direcionar de custo o tempo de cirurgia. A Tabela 2 demonstra todos os rateios recebidos segundo o SIGH. Observa-se que o custo indire-

to, acrescido de água e energia elétrica por hora de cirurgia, é de R\$ 66,94. O direcionar tempo foi escolhido porque não compensaria investigar minuciosamente o quanto de recurso indireto cada atividade consome, uma vez que somente o centro de custo Central de Material Esterilizado e rouparia é diferente para cada cirurgia, porém, em um nível insignificante perante o trabalho necessário para se chegar a tal resultado. Ao se trabalhar com serviços, a amplitude de variação de tempo e materiais utilizados é grande. Dessa forma, os dados foram trabalhados com máximo e mínimos. Assim, foi possível estabelecer um intervalo de valor no qual a cirurgia deverá estar enquadrada.

TABELA 2
Custos Empregados no Processo

ÁGUA E ENERGIA ELÉTRICA	VALOR EM R\$
Água	199,00
Tarifa de Energia Elétrica	142,31
Total Água e Energia Elétrica	341,31
RATEIOS RECEBIDOS	
203001 - Diretoria Hospitalar	2.207,42
203002 - Apoio Administrativo	342,83
203004 - NEP - Núcleo de Ensino e Pesquisa	237,35
203005 - Auditório	-
203007 - SCIH - Serviço Controle de Infecção Hospitalar	641,63
203015 - SND - Serviço de Nutrição e Dietética	5.104,87
203023 - CME - Central de Material Esterilizado	47.482,59
203046 - Farmácia - Dispensação	1.183,23
203049 - Tecnologia da Informação	176,33
203050 - Estatística e Codificação	565,48
203054 - Rouparia	7.803,69
203055 - Manutenção	2.577,89
203056 - Higienização e Limpeza	104,69
203057 - Portaria	34,84
203059 - Gerador	68,02
203060 - Áreas Comuns	25,63
203061 - Departamento de Pessoal	2.434,89
203063 - Patrimônio	1.124,22
203064 - Compras	3.794,07
203066 - Residência Médica	2.556,40
203099 - Financeiro	108,81
203219 - Portaria e Vigilância	859,49
203228 - SAME - Serviço de Arquivo Médico e Estatístico	1.078,71
203236 - Almoxarifado	2.682,75
Total Rateios Recebidos	83.195,83
Total Rateios Recebidos + Água e Energia Elétrica	83.537,14
Horas Cirúrgicas	1.248,00
CUSTO UNITÁRIO	66,94

Fonte: Pesquisa Documental SIGH.

CONCLUSÕES

Com a análise e o estudo de caso, pôde-se concluir que o custeio ABC apresenta informações muito mais específicas e exatas do que o atual sistema de custeio por absorção aplicado pelo Hospital. Esse último não delinea as variações no custo dos procedimentos, uma vez que os custos diretos não são diferenciados de um processo para o outro, sendo o único direcionador o tempo. Como resultado, as informações geradas são imprecisas para o gestor tomar as decisões mais corriqueiras. No ABC é possível identificar onde determinado recurso, e sua quantidade tem sido empregado, confrontando o resultado com o padrão previamente estabelecido e possibilitando a percepção de irregularidade. Não será mais determinado quanto o paciente custou para o Hospital mas o custo dos procedimentos realizados por ele. Além disso, foi possível identificar que o método de custeio por atividades não foi somente levantar os custos de determinados processos no HMAL: ele também conseguiu identificar problemas que ocorrem em toda a estrutura de gestão, uma vez que envolve todo o desenho de processos críticos internos.

Foi possível constatar que o HMAL, como um todo, possui diversos problemas administrativos. Entre eles, pode-se destacar claramente o desvio de função. Funcionários ocupam cargos diferentes daqueles para os quais foram concursados. Tal situação se reflete claramente no processo e, conseqüentemente, nos custos dos procedimentos. Também foi identificado que não há padronização nos processos, incluindo os assistenciais, sendo que cada funcionário trabalha como acredita ser a melhor forma. Tal fato acarreta diferentes custos e qualidade dos procedimentos, além de poder ocorrer retrabalho, o que gera desperdício de tempo, mão-de-obra, instrumentos e materiais. Os reflexos disso são sentidos na dificuldade da acreditação hospitalar.

Atualmente, o HMAL está implantando um Sistema Integrado de Gestão Hospitalar (SIGH) que visa, também, a implementar uma base de dados de toda a rede FHEMIG. Na etapa de coleta de dados, foi observada a falta de documentos no formato digital, o que dificulta o trabalho e, também, a própria gestão do hospital. No atual cenário, a informação é algo muito importante e deve ser tratada de forma precisa. Para tanto, a implantação desse sistema deverá resultar em grandes benefícios.

Quanto às limitações deste trabalho, pode-se dizer que o fator tempo foi o principal obstáculo. A coleta de dados desenvolveu-se de forma a comprometer o mínimo possível as atividades cotidianas dos funcionários, mas, mesmo assim, constatou-se que um trabalho desta natureza causa perturbações no dia-a-dia. Ainda assim, o fato de o Hospital não ter todos os dados informatizados dificultou a sua obtenção, sendo necessária a busca e pesquisa *in loco*.

Os resultados da pesquisa possibilitam concluir que a construção de uma base de conhecimento, a partir da aplicação do sistema de custeio ABC, objetivo principal deste trabalho, é viável quanto às dimensões gerenciais, planejamento e controle. Não se pretende esgotar este assunto aqui, dada a sua riqueza. Os ganhos de produtividade para o setor saúde são significativos, principalmente através de procedimentos do *benchmarking* interno e externo das atividades e processos médico-hospitalares. O sistema de custeio ABC possibilitou o planejamento e o controle gerencial a partir do momento em que definiu as atividades desempenhadas no hospital em termos de recursos consumidos, principalmente em termos de mão-de-obra, equipamentos e matérias-primas.

Agora, pretende-se iniciar uma nova etapa, que consiste na análise crítica dos processos por meio de um painel de especialistas. O produto desta

nova fase deverá ser um mapa dos processos críticos perfeitamente ajustados aos objetivos da organização. Estes processos servirão de benchmarking para novas unidades e fomentarão a acreditação (ONA II e ONA III) da unidade hospitalar. ➤

Recebido em: jun. 2009 - Aprovado em: nov. 2009

Márcio Augusto Gonçalves
Universidade Federal de Minas Gerais

Endereço profissional
Avenida Antônio Carlos, 6627 FACE, gabinete 4046 - Pampulha
31270-901 - Belo Horizonte, MG - Brasil
Telefone: (31) 34097247 Fax: (31) 34097053
<http://www.cepead.face.ufmg.br>
marcio@cepead.face.ufmg.br

Jaime Indelicato Zac

Universidade Federal de Minas Gerais

Endereço profissional
Avenida Antônio Carlos, 6627 - Pampulha
31270-901 - Belo Horizonte, MG - Brasil
Telefone: (31) 34097003
jaimezac@gmail.com

Cyntia Aparecida de Amorim

Universidade Federal de Minas Gerais

Endereço profissional
Avenida Antônio Carlos, 6627 - Pampulha
31270-901 - Belo Horizonte, MG - Brasil
Telefone: (31) 34097003
cynthia.amorim@gmail.com

REFERÊNCIAS

ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1993. 590p.

BORNIA, A. C. **Apostila de custos avançados**. Florianópolis: UFSC, 1997. 87p.

BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996. 229p.

BRUNI, L. A.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços com aplicações da calculadora HP12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 576p.

DAVENPORT, T. H. **Reengenharia de processos: como inovar na empresa através da tecnologia da informação**. Rio de Janeiro: Campus, 1994. 391p.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 394p.

ELLER, R. Análise Crítica do ABC sob a Ótica de Diferentes Visões. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 126, p. 79-86, nov./dez.2000.

FLEURY, S.; BELMARTINO, S.; BARIS, E. **Reshaping Healthcare in Latin America: a comparative analysis of healthcare reform in Argentina, Brazil**

and México. IDRC 2000. 292p.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2004. 199p.

GONÇALVES, M. Sistema de Custos com Base em Atividades: O caso de um grande hospital de Belo Horizonte. **Revista Brasileira de Administração Contemporânea (RBAC)/ANPAD**. Rio de Janeiro: ANPAD, 1996.

BARBOSA, F. V.; GONÇALVES, Márcio Augusto; TEIXEIRA, L. A. A.; GONÇALVES, Carlos Alberto; SOUZA, A.

- A.; FROIS, E. S. Gestão estratégica de informações baseadas em custos: um estudo de aplicação no setor serviços. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 22., 1998, Foz do Iguaçu. **Anais...** Rio de Janeiro : ANPAD, 1998.
- HONG, Y. C. **Gestão baseada em custo por atividades: ABM-activity based management.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 146p.
- LEONE, G. G. S. **Custos: um enfoque administrativo.** 11. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995. 192p.
- LEONE, G. G. S. **Curso de Contabilidade de Custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 457p.
- LIMA, A. V. Informação na Hora da Decisão. **Rumos do desenvolvimento,** Rio de Janeiro, v. 16, N. 94, p. 18-23, mar./abr. 1992.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370p.
- MARTINS, P. G. **Administração da produção.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 562p.
- MOREIRA, D. A. **Administração da produção e operações.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002. 619p.
- NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994. 95p.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003. 483p.
- POZZEBON, M.; FREITAS, H. M. R. **Modelagem de casos: uma nova abordagem em análise qualitativa de dados?** In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 22., 1998, Foz do Iguaçu. **Anais...** Rio de Janeiro : ANPAD, 1998.
- ROCKART, F. J. **Critical Success Factors: a 2002 Retrospective.** Center for Information Systems Research, Sloan School of Management. Boston: Massachusetts Institute of Technology, 2002.
- ROBERTS, M. W.; SILVESTER, K. J. Why ABC Failed and How It May Yet Succeed. **Journal of Cost Management,** Winter 1996.
- RODRIGUES, S. B. **Processo Decisório em Universidades: Teoria III,** Seminário sobre Teoria Administrativa e Prática de Administração Universitária. Gramado: [s. n.], 1998.
- SIMON, H. A. **Comportamento administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas.** 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1979. 277p.
- TSOUKAS, H. Forms of knowledge and forms of life in organizational contexts. **Warwick Business School Papers,** [S. l.], n. 171, 1995.
- VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de pesquisa em administração.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 92p.
- YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205p.

